

# 公会計の計算構造と理論的問題点

宮 本 幸 平

## 1. はじめに

本考察の目的は、現行（平成 19 年時点）の公会計に存在する有用情報の欠如事項を明らかにすることにある。そのため、公会計の計算構造を分析し、そこに内在する会計理論上の問題点を示す。

わが国地方自治体には、地方自治法に基づく会計（以下、地方自治法会計とよぶ）と、自治省・総務省の「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」および「新地方公会計制度研究会報告書」に基づく会計（以下、総務省会計とよぶ）とが制度会計として存在する。そこで、2つの制度会計の計算構造と、そこに内在する会計理論的問題点を明らかにしていく。

考察順序として、まず地方自治法会計の計算構造と理論的問題点について述べ（第2節）、続いて総務省会計の計算構造と理論的問題点を示す（第3節）。こうして、2つの制度会計に内在する理論的問題点を示すことにより、公会計で計算・表示されない有用情報が明らかとなり、かつ当該欠如に至らしめた計算構造上の問題点が把握できる。

## 2. 地方自治法会計の計算構造と理論的問題点

まず本節では、わが国における地方自治法会計の計算構造について会計理論的に解明し、そこに内在する理論的問題点を明らかにする。

### 2.1 地方自治法会計の計算構造

わが国地方自治法で規定される、自治体決算の情報を表示する会計は、以下

に示すような計算構造上の特質を備える。

### （１）貨幣計算と物量計算の並存

わが国地方自治法 233 条では、普通会計の決算書類を首長に提出するとともに、その要領を住民に公表することを義務付けている。この決算は、自治体の歳入・歳出予算と執行後の実績とを比較するための決算であり、とくに「歳入歳出決算書」によって管理される<sup>1</sup>。当該決算書の表示内容は、自治体予算の管理単位である「款」・「項」ごとの歳入・歳出予算につき、執行後の実績が対比されるものである。

また、地方自治法 233 条 1 項では、「歳入歳出計算書」と併せて、「証書類」<sup>2</sup>および「歳入歳出決算書」、「歳入歳出決算事項別明細書」、「実質収支に関する調書」、「財産に関する調書」の提出を義務付けている<sup>3</sup>。

これらの書類は測定単位が「円」であり、円は貨幣単位であるから、貨幣計算に基づく計算構造となっている<sup>4</sup>。ただし「財産に関する調書」のみ、有価証券および債権には「円」、土地及び建物には「㎡」、船舶であれば「隻・総トン」、乗用車であれば「台」の測定単位がそれぞれ付されている。したがって「財産に関する調書」は、有価証券と債権を除き物量計算の決算書となっている。

### （２）貨幣の一面性的計算

企業会計は、すべての取引を二面性的に捉えて記録し、貸借対照表および損益計算書を誘導する。この二面性とは、経済活動の結果として絶えず二つの価値の流れが生じる事実をいう<sup>5</sup>。例えば、商品を販売すれば、商品の減少と現金の増加という二つの価値流動が同時に生じている。別の例では、従業員が働くことで製品の価値が増加し、同時に人件費として現金が減少する。こうした「価値の流れ」とは「特定対象の増加・減少」を意味するが、かかる増減の対

象を資産、負債、資本、収益、費用に類別し、これらの増減のうち2つを組合せて貨幣計算することにより、企業会計の二面性的計算としての複式簿記が成立する。

これに対し地方自治法会計は、すべての取引を一面性的に記録し、歳入歳出決算書を誘導する。この一面性的把握には、①二つの価値流動が同時発生しているがそのうち貨幣増減のみを一面性的に計算する場合と、②一方向的な価値流動をそのとおり一面性的に貨幣計算する場合とがある。①は、財・サービスの提供・受領とこれに対する対価の授受による価値流動であり、企業会計取引と同様の価値増減である。他方②は、税収、交付金、国・都道府県支出金などの歳入および扶助費、補助費などの歳出であり、対価性のない一方向的な現金増減である。つまり、②は、そもそも一つの価値流動であり、①は、事実として二つの価値流動が生じている。しかし地方自治法体会計は、①・②いずれの場合も、現金の流れのみが一面性的に記録される。この記録は、貨幣単位のための継続的記録であり、すなわち単式簿記が成立する<sup>6</sup>。

周知のとおり、企業の経済活動は利益獲得が主目的であり、企業会計は利益測定のため損益計算を指向する<sup>7</sup>。利益獲得のため貨幣投下を行い、投下量を上回る貨幣の回収を目指している。この、投下量を上回る部分の貨幣量を把握するために、会計による二面性的計算が有効となる。つまり、貨幣投下・回収プロセスでは、取引相手との双方向の貨幣・財・サービスの授受があり、これを複式簿記によって二面性的に記録することで、回収プロセスで生じた利益が計算できる。仕入れた財は、販売された時点で売上原価となり、これと、流入した価値との差額が利益となる。より具体的には、借方に流入価値である現金、貸方に売上原価である財が記録され、利益である差額が貸方に追記される。このように企業会計は、取引相手への財・サービスの提供および対価の受領が直接的であり、製品の製造もしくは商品の販売のために貨幣投下し、製品・商品を取引相手に提供した「努力」と、この対価としての貨幣回収という「成果」が、

1つの二面性的計算である複式簿記によって表現できる<sup>8</sup>。

これに対し地方自治法会計はどうか。1点目として、地方自治体は、住民に対する、対価を伴わない財・サービスの提供を主たる活動とする。財の提供とはインフラの整備や施設の建設・運営であり、サービスの提供とは、福祉・教育・環境などの公共事業を指す。貨幣投下によって一旦確保される財の提供相手は住民であり、住民は直接的に対価を支払わないし、財の提供側も対価の獲得を求めない<sup>9</sup>。このことを価値の流れで追った場合、財の購入活動には企業会計と同様の二面性が存在するが、財・サービスの提供活動には対価が要求されないため、一面性的価値移動しか存在しない。つまりこの流れは、会計主体の努力と成果に直接的関係が存在せず<sup>10</sup>、成果が特定の努力と因果関係を持ってリターンしないことを意味する。そのため、財の購入活動では、購入者である地方自治体の側からは必ず等価交換であり、また、財・サービスの提供活動は一方方向の非交換的な価値流動であるから、一連の活動プロセスにおける非等価交換は一切存在しないことになる。したがって、投下量を上回る貨幣の回収は起こらないから、複式簿記による非等価交換の貨幣差額を計算する要請は生じない。

2点目として、地方自治法会計では、予算の対比としての決算の計算が目的であり<sup>11</sup>、歳入・歳出予算額とその予算に基づく行政執行の実績とを対比することで、予算遵守の履行を査定する。この場合、歳出において、歳出予算執行により財を受取り行政サービスに投下することは企業と同質の行為となるが、投下量を超える貨幣回収は要請されない。また、歳入は、特定の行政活動と対応しない一方方向の非交換的な価値流入である。したがって、歳入・歳出予算の執行プロセスでは非等価交換が全く存在しないため、歳入予算どおり貨幣が流入したかどうか、歳出予算どおり貨幣が流出したかどうかの、一方方向的価値流動を金額で表わせば事足りる。

3点目に、予算執行に基づく等価交換であっても、取引において金銭債権・

債務が存在すれば、当該決済の間、価値の流れに対する備忘概念を採り入れ会計処理する必要がある。企業会計では、売掛金・買掛金や未収金・未払金などがこれに該当する。しかし、地方自治体の取引は基本的に現金決済であり<sup>12</sup>、このことは、二面性的計算における一方は必ず現金の増減計算であることを意味する。さらに、地方自治法会計は現金主義のため、発生主義に基づく非現金項目は認識されない。そこで、かりに歳入・歳出予算の執行を複式簿記とすれば、必ず片側の勘定科目は現金であるから、この相手側のみを単式簿記として記録しても活動内容を表すことができ、複式簿記より簡易な計算システムとすることが可能である。

したがって、以上に掲げた3つの事由、①複式簿記による非等価交換の貨幣差額を計算する要請が生じないこと、②歳入・歳出予算額とその予算に基づく行政執行の実績とを流動貨幣量で対比すればよいこと、③現金決済の二面性的計算における片側の勘定科目は必ず現金であるからこれを省略しても活動内容を表現できることにより、地方自治法会計は単式簿記による貨幣の一面性的計算構造を維持できると推察できる。

## 2.2 地方自治法会計の計算構造に内在する理論的問題点

以上のように、地方自治法会計の計算構造は、歳入・歳出に伴う現金収支の内容を一面性的に記録する単式簿記が特徴である。そして、当該構造に基づく計算・表示においては、理論的問題点として以下の2点を挙げることができる。

### (1) 発生主義項目の欠落による期間衡平性査定の困難性

これまでに、地方自治法会計が如何なる事由で単式簿記による貨幣の一面性的計算構造を維持し得たか推論した。しかし、地方自治法会計における貨幣の一面性的計算では、企業会計の二面性的計算と比べて不利となることがある。その一つは、発生主義項目が情報として欠如し、そのために「期間衡平性」の

査定が困難となることである。以下、このことについて説明する。

地方自治体が、発生主義概念を含意しない会計であったのは、一つには現金主義が前提とされていたことに起因する。地方自治法の定める歳入歳出決算は現金決済が前提であり、未収金および未払金として次年度に繰越す経理は原則として認められていない。このような徹底した現金主義が貫徹されていれば、見越・繰延により発生費用を認識しそれ以外を峻別する必要がない。この現金主義により、常に現金の流動が設定されるため二面性的計算を不要とし、これが単式簿記維持の淵源の一つとなったのである。

あと1点、発生主義が確立されなかった事由は、地方自治体の活動において、特定努力に対する成果が因果関係を持ってリターンしないことである。成果を考慮することなく活動するという前提に立てば、貨幣の運動は費用的性格を帯びない。したがって、成果との対応関係を持つ発生費用の期間配分を要さず、単に貨幣支出の事実を記録するのみでよい。

このように地方自治法会計では、現金主義のため見越・繰延が生じないこと、貨幣支出の計算において収益対応性を顧慮する必要がないことにより、発生主義概念を含意することなく、貨幣運動のみを捉えた一面性的貨幣計算の単式簿記を維持し得たわけである。

ところが、かのように発生主義概念が捨象されたとき、一つの理論的問題点が持ち上がる。それは、発生主義を前提としないことで、期間衡平性の査定に必要な情報が欠如することである。

この期間衡平性は、アメリカ地方政府に適用される会計基準の設定機関であるGASB（政府会計基準審議会）が規定する、会計基準設定のための概念的枠組みである「概念フレームワーク」で示された最重要概念である。GASBは、「説明責任」（accountability）が、政府におけるすべての財務報告の基礎であるとし<sup>13</sup>、期間衡平性が、説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなす<sup>14</sup>と考える。より具体的には、「当該年度のサービスにかか

わる支出負担を、将来年度の納税者に転嫁するようなことがあってはならない」<sup>15</sup>と指摘している。つまり、現在の住民と将来の住民の負担を衡平にすべきとする概念である。これは、今日の米国地方政府会計における概念フレームワークの鍵概念となっている。

そして、期間衡平性の観点からは、当該年度のサービスに関わる支出負担を、将来年度の納税者に転嫁してはならない。これについて、資産と負債の差額(通常、公会計では「正味資産」と呼ぶことが多い)が過去から現在までの住民負担分を表し、負債の額が、将来の住民負担分を表す<sup>16</sup>。また、インフラなどの固定資産は維持補修費用を要し、これも将来の住民負担分と関連する。さらには、発生主義項目を加えた当該年度の行政コストが歳入を超過する場合、この金額により将来住民への転嫁分を把握することができる。

したがって、期間衡平性の査定には、1点目には、負債と正味資産の比較較量が有効である。これには、発生主義に基づく引当金や減価償却累計額を負債として設定する必要がある。2点目には、固定資産のなかに将来の維持補修負担を内包するから、発生主義に基づく減価償却を採り入れて適正に固定資産価額を計算しなければならない。これにより、将来の住民が負担する維持補修のための支出に対する査定が可能となる。3点目には、発生主義項目を加えた当該年度の行政コストと歳入の比較により、将来住民への転嫁分を把握する必要がある。つまり、行政コスト把握のため減価償却費、引当金繰入額など発生主義項目の設定が必要である。

こうした、引当金および減価償却費など発生主義によって派生する項目は、現金主義を前提とする地方自治法会計では認識・測定されない。貨幣流動を一面性的に捉えるのであるから、はじめから貨幣の運動が起っていない引当金や減価償却費を記録する機能を持ち得ない。このため、地方自治法会計では、期間衡平性の査定に必要な情報を提供していないことになる。

## (2) 非等価交換における実現損益の未認識

地方自治体の活動において、住民に財・サービスを提供するための資源獲得には、提供者に対し対価である貨幣価額の支払いに同意する必要がある。これは、購入取引の二面性的性質を表わすが、地方自治体の側からみれば必ず等価交換となり、非等価交換が生じる余地はない。さらに、財・サービスの提供時も、住民に対し直接的な対価を求めない一方向的な価値流出となるため、交換自体が成立せず非等価交換は生じない。

こうして、地方自治体の一般的な活動では通常非等価交換が成立しないのであるが、例外的に、固定資産売却活動においては非等価交換が成立する。そしてこの活動は、上述の期間衡平性概念を勘案するならば重要な意味を持つことになる。

すなわち、保有資産を売却する場合、売却年度に受取る現金を経常収入として同年度に住民へ転化できる一方、当該資産は消滅し、将来の住民は資産のもつ用役潜在力を享受することができない。しかし、受取った現金で新たな固定資産を購入するかもしれない。この場合、非等価交換で生じる差額が地方自治体側にとってプラスであれば、得られた現金により、将来の住民が享受できるさらに用役潜在力の大きい資産購入が可能となる。他方、差額がマイナスの場合、将来の住民は、より少ない用役しか享受できない。そして、かかる現在と将来の資産効力差異を査定するため、固定資産売却活動を二面性的計算すれば実現損益を把握できるが、一面性的計算では、将来の用役潜在力がこれまでより多いか否かが査定できない。

より具体的に、固定資産売却の二面性的計算では、交換取引成立時点の資産価額と販売価額の差額が損益となり<sup>17</sup>、企業会計では複式簿記によって<借方

現金、貸方 固定資産及び固定資産売却益>となり、もしくは<借方 現金及び固定資産売却損、貸方 固定資産>と計算・記録される。これに対し地方自治法会計では、流入した現金を<資産売却収入>として一面性的に貨幣計



算・記録されるにすぎない。こうした非等価交換の一面性的計算では、流出した固定資産の消去計算が含まれないし、当該固定資産と流入した現金の差額が貨幣計算されない。したがって、流出固定資産が把握できなければ期間衡平性の将来的維持が査定できない。つまり、資産売却によって将来の住民は当該資産の用役を享受できず、もし売却益があればこれに代わる別の用役を享受でき、売却損がでれば従前よりも受益が減少する。そこで、売却損益の情報は期間衡平性の査定に必要となる。

かりに単式簿記で資産売却の損益計算を実施しようとするれば、購入時点で、歳出である現金流出の記録と同時に資産価額を別勘定で管理する対応をしなければならない。これに対し複式簿記では、資産売却時点で仕訳帳において一取引の仕訳として資産減少と損益計算を包含した簿記がなされるため、取引の網羅性が保証される。

### 3. 総務省会計の計算構造と理論的問題点

ここでは、わが国制度会計のあと一つである、総務省会計について、その計算構造と当該構造に内在する理論的問題点を示し、これに起因する情報欠如部分について明らかにする。

#### 3.1 総務省会計の計算構造

わが国総務省では、地方自治体に対し、地方自治法のような実定法ではなく、言わば指針としての制度会計を規定する。この、総務省が規定する財務会計は、以下に示すような計算構造と内容を備える。

##### (1) 帳簿組織をもたない決算統計の埋め込み計算

自治省（のち総務省）の規定する地方自治体の財務会計は、地方自治法会計のような実定法に基づくものではなく、また、企業会計原則のような証券取引

法の拠り所となる公正妥当な基準ではない。元々これは、自治省（当時）が主催した「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」（平成 11 年）において、地方自治体の財務分析を容易にする目的で公表された作成指針であり、「作成マニュアル」と自称している（以下、作成マニュアル）<sup>18</sup>。したがってこれに法的強制力はなく、また何らかの法令の遵守を査定する目的に利用することを前提としない。しかし、他に財務書類の基準規定が存在しないこともあり、当該マニュアルが地方自治体における財務書類の作成基準となっている（平成 19 年時点）。

そして、総務省は次の段階として、平成 18 年 5 月に「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、公会計財務書類の新たな作成指針を示した。同報告書では、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」が作成基準として示されている。「基準モデル」は、従前の「作成マニュアル」に基づく財務書類を廃することが前提の新たな作成指針であり、「総務省方式改訂モデル」（以下、改訂モデル）は、「作成マニュアル」に基づいた方式の一部改訂により作成するモデルである<sup>19</sup>。そして同報告書は、平成 18 年法律第 47 号「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（通称、行政改革推進法）に依拠するものと位置づけられ、法律上の根拠が発現している。ただし、強制力の有無については、同法 62 条 2 項で「（中略）貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする」とされるのみであり、状況の斟酌を要する。

財務書類の体系について、作成マニュアルではバランスシートおよび行政コスト計算書が規定され、基準モデルと改訂モデルでは、これに資金収支計算書と純財産変動計算書が追加される。また基準モデルでは、さらに財務書類に関連する事項についての付属明細表が加わっている。

内包される計算構造について、作成マニュアルでは、決算統計の直接転記による財務書類への埋め込みを基本としている。決算統計とは、地方公共団体の

毎年度の決算状況を総務省が集計して作成する統計資料であり、このなかの必要な財務データを、それぞれの財務書類に直接転記して作成される。また、発生主義概念が採り入れられているため、引当金や減価償却などに関する項目が追加的に計算・表示されている。これが、基準モデルに至り、初めて簿記を前提とした会計帳簿から誘導的に財務書類を作成する旨が記されている（第82段）。この点、改訂モデルでは、帳簿組織の定立の有無について明確に述べられていないが、作成マニュアルの方式の簡便性を是認しており、決算統計の直接転記による埋め込みが前提となる。

したがって、作成マニュアルに基づく会計では、企業会計における帳簿組織のように、歴史的記録を仕訳帳で記録し、元帳に勘定記録として転記し、元帳から誘導して財務諸表を作成するというプロセスを持たない<sup>20</sup>。そして、改訂モデルを採り入れた場合には、当該状況が継続される。これは、記録、転記、誘導という帳簿組織に基づいたプロセスを持たず、したがって勘定元帳から誘導される合計試算表により自己検証する機能をもたない。ただしこの埋め込み方式でも、歳計現金の出入りの原因が項目・金額ともにすべて表示され、かつ現金収支を伴わない発生主義項目が同一金額で複記されれば、バランスシートにおける貸借均衡およびバランスシートと行政コスト計算書における連結環の形成は可能である（この点は、次項で考察）。これによって、バランスシートと行政コスト計算書の表示金額の信頼性は確保できる。

このように、平成18年総務省公表の基準モデルにおいて帳簿組織から誘導される財務書類が提唱され、地方自治体では当該組織を具備した財務会計システムが広がるものと予想される。ただし、決算統計の埋め込み方式を前提とする改訂モデルは残存するため、将来は2つの方式が並存することになる。

## （2）現金収支の原因記録と発生主義項目の複式記録

以上、総務省会計の制度・規定および計算構造の概要について明らかにした。

次は、計算構造の詳細に立ち入った部分の特徴である。

総務省会計では基本的に、現金収支原因と発生主義項目が、バランスシート、行政コスト計算書に配置・表示される。また平成18年度の新たな規定では、資金収支計算書および純財産変動計算書にも、同項目もしくは分割もしくは別分類された項目が配置・表示される。

現金収支を前提とする普通会計歳入・歳出のうち、歳出は資産増、負債減、行政コスト増、正味資産減をもたらす、歳入は資産減、負債増、収入増、正味資産増をもたらす。ここで正味資産（純財産と同義）とは、国・県支出金など第三者からの現金流入原因および当期収支余剰を含意する。したがって、これら項目が、バランスシートにあつては前年度に対する増減として影響し、行政コスト計算書、資金収支計算書および純財産変動計算書にあつては当年度の金額として表示される。つまり、総務省会計の財務書類に表示される項目・金額は、地方自治体普通会計の歳入・歳出による現金（歳計現金と呼ばれる）の収支原因である。企業会計と同様に、ストックとして組織に滞留するものは基本的にバランスシートに累計され、フローとして滞留しないものはそれ以外に表示される。

さらに、総務省会計では発生主義概念が採り入れられているため、引当や減価償却など現金を伴わない項目が追加的に表示される。基準モデルでは、例えば有形固定資産について、減価償却費を行政コスト計算書に計上するとともに、当該資産から償却価額を控除する。退職給与や貸倒れの引当金についても、これを負債に計上するとともに、引当金繰入額を行政コスト計算書に計上する。また、未収・未払の経過勘定についてもそれぞれ認識される。

したがって、作成マニュアルおよび改訂モデルの計算構造は、歳入・歳出項目として表現される現金収支原因を決算統計より抽出し、これに発生主義項目を計算して加え、それぞれを財務書類に直接埋め込むという計算構造である。これに対し基準モデルでは、総勘定元帳を基本とする会計帳簿からの誘導的作

成を目指す。このため、元帳に転記する仕訳帳と元帳から誘導する残高試算表を、前後に配することになろう。

### 3. 2 総務省会計の計算構造に内在する理論的問題点

以上のように、総務省会計は、平成 12 年 3 月に公表された「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」（作成マニュアル）を経て、平成 18 年 5 月に公表された「新地方公会計制度研究会報告書」で規定する基準モデルもしくは改訂モデルに沿って、制度が確立されていく状況にある（平成 19 年時点）。そこで以下では、かかる 2 つのモデルに内在する計算構造上の理論的問題点について明らかにする。

#### （1）4 つの財務書類へ誘導する基準モデルの計算構造

総務省会計の基準モデルでは、簿記に基づいて総勘定元帳等の会計帳簿から財務書類を誘導的に作成する旨が示されている（第 82 段）。ここにおいて、勘定元帳へ情報を転記するために、仕訳およびこれを記録する仕訳帳が新たに必要となる。そして、企業会計と同様の計算構造を追うとすれば、一取引一仕訳によって、バランスシートと行政コスト計算書が誘導できる。

これに対し、旧公益法人会計のような一取引二仕訳とすれば、4 つの財務書類を誘導できる<sup>21</sup>。一取引二仕訳の具体例として、固定資産を売却して現金の入金があったとき、借方は「現金」であり貸借対照表に誘導されるが、貸方は「固定資産」ではなく現金入金の原因を表す「固定資産収入」となり、収支計算書に誘導される。そして、資産売却による現金授受という交換取引のため、相手勘定である固定資産をもうひとつの仕訳とせねばならず、当該勘定を貸方として貸借対照表へ誘導するとともに、その相手勘定を固定資産の減少原因である「固定資産売却額」として追加する。これにより、非資金の増減原因が正味資産増減計算書に集められ、当該計算書の差額として純資産の増加額が計算される。

つまり一取引二仕訳により、バランスシートと行政コスト計算書以外に、資金収支計算書と正味資産増減計算書が誘導できる。しかし、4つの財務書類を誘導していた公益法人会計は、平成16年の改正で予算準拠主義から財務諸表利用者への情報提供へと枠組みが変更され、その結果一取引二仕訳は消滅した。

したがって、企業会計と同様の仕訳形態である一取引一仕訳とする場合、バランスシートと行政コスト計算書のみが総勘定元帳から誘導される。このとき、帳簿組織を前提とした計算構造を崩さずキャッシュフロー計算書を作成するには、一旦、資金収支の原因を示す勘定を資金収支勘定に振替え、当該勘定をもって資金収支計算書を誘導するとともに、もう一度元に振戻すことで、行政コスト計算書の要素でもある同一勘定の二重計上を避止しなければならない<sup>22</sup>。このことは、純財産変動計算書についても同様である。

あるいはまた、現行企業会計におけるキャッシュフロー計算書の作成と同様、すでに締切られたバランスシートと行政コスト計算書から調整仕訳によって必要な項目を集計していく方法がある。ただしこの場合、すでにバランスシートと行政コスト計算書は締切られて当該年度の帳簿組織は凍結しているため、資金収支計算書作成プロセスは簿記システム外の計算となる。

そこで、以上より顕在化する基準モデルの理論的問題点は、総勘定元帳から誘導して4つの財務書類を作成するために、帳簿組織を含め如何なる計算構造を設定するか明確でないことである。一取引二仕訳にすれば4つの財務書類は誘導的に作成されるし、あるいは、単式簿記によっても誘導が可能かもしれない。一般的な一取引一仕訳とする場合には、資金収支計算書と正味資産増減計算書を如何に作成するのか、その計算構造について明確にしておく必要がある。

## (2) 改訂モデルの埋め込み計算における金額の信頼性

また、改訂モデルでは、以上のような現金収支の原因項目と発生主義による認識項目が、企業会計のような帳簿組織で計算されるものではない。帳簿から

転記・誘導される計算構造と決算統計より埋め込まれる構造との違いは、継続的な取引記録に基づくか基づかないかの違いである。企業会計では、仕訳帳によってこの記録が連続してなされ、勘定元帳への転記を経て、財務諸表へ誘導されるという帳簿組織が確立している。これに対し、決算統計からの埋め込みでは、総務省が集計するデータをそのまま転記するのみである。この結果、帳簿組織が確立していれば取引記録の検証機能が働いて金額の信頼性が確保できるが、埋め込み処理では、金額が本当に正しいのか確認を得ることができない。

より具体的に、会計記録の正確性、ひいては金額の信頼性の検証に対しては、簿記の自己検証機能が有効に働く。企業会計では、すべての仕訳について複式簿記とし、諸勘定を要素とする借方および貸方を同額で記録する（貸借平均の理）。決算では、これら諸勘定を締切ったあと、損益勘定か残高勘定のいずれかに振替える。そして、損益勘定の借方と貸方の差額である利益（または損失）を残高勘定の反対側に移すことによって残高勘定が平衡を保つ。このとき、仕訳帳の各取引は貸借均衡するから、締切られた諸勘定から誘導される試算表の貸借が必ず一致し、記録計算上の誤謬を自動的に検証できる。つまり、複式簿記によれば、金額平衡の有無によって記録の正確性検証が可能となり、これが、決算統計の埋め込み計算では実現できない機能となる。

ただし改訂モデルでも、発生主義項目はそもそも複記である。また、現金収支項目はその原因が表示されるが、当該原因の相手勘定は必ず現金であるから、理論上、現金と当該原因の複記が自動的に成立している。したがって、バランスシートおよび行政コスト計算書に対し、複式簿記からの転記・誘導としなくても貸借は理論上均衡する。むしろ問題は、決算統計の埋め込みで計算した場合、記録における誤謬を検証する機能がないことにある。

#### 4. おわりに―公会計・複式簿記構造の構築―

以上により、わが国公会計制度の2つの柱である地方自治法会計と総務省会

計につき、その計算構造と内在する理論的問題点を考察した。明らかにされた点をまとめると、次のようになる。

#### 地方自治法会計の理論的問題点

- ① 発生主義項目の欠落により期間衡平性査定に影響を与える。
- ② 非等価交換取引で生じる損益が計算できないため、売却資産の従前と将来の用役差異を把握できず期間衡平性査定に影響を与える。

#### 総務省会計の理論的問題点

- ③ 4つの財務書類を簿記システムによって誘導するための、帳簿組織を含めた計算構造の指針が明確でない。
- ④ 埋め込み計算で財務書類を作成した場合、作成プロセスにおける記録の誤謬を検証する機能がない。

以上をみると、まず③において、これは明らかに複式簿記構造を前提に展開すべき論点となっている。総務省会計の基準モデルでは、帳簿組織の確立と4つの財務書類の作成が規定されたが、複数財務書類の誘導を目的に帳簿組織を構築するには、複式簿記によって、資産・負債の対価的流動もしくは流動原因を記録するのが合理的となる。

こうして、複式簿記を論考の前提にすると、他の3点につき解決点が見出せる。①では、複式簿記とすることで発生主義項目の網羅的記録が初めて可能となる<sup>23</sup>。②ではより直接的に、二面性的計算でないことの欠陥を指した問題点であり、複式簿記とすることで考察の進展が可能となる。さらに④では、記録の誤謬に対する検証の問題であり、これは、複式簿記の自己検証機能に関わる論点である。

このように、本考察で示された公会計の理論的問題点は、複式簿記を前提と



することで考察の展開が期待できるものである。

---

## 注

<sup>1</sup> 隅田教授によれば、地方自治法の決算は、財務活動成績や財政状態を計算するものではなく、会計年度における歳入・歳出予算額とその執行結果の実績額を計算するものである。そして「歳入歳出計算書」の表示内容そのものが決算を示している（隅田 [2001] 172 頁）。

<sup>2</sup> 会計帳簿、収支命令書、契約書、請求書、領収書などをいう（隅田 [2001] 174 頁）。

<sup>3</sup> これら決算書類の表示内容については、隅田 [2001] 173-181 頁に詳しく示されている。

<sup>4</sup> 柴教授によれば、貨幣収支は貨幣変動量であるから、「円」を測定単位とする収支計算は物量計算でもある。つまり、貨幣に基づく収支計算は通念的には貨幣計算と考えられるが、貨幣という「もの」の変動量計算であるから物量計算と捉えるわけである（<http://makec.kansai-u.ac.jp/kenshiba>）。

<sup>5</sup> 武田 [2004]、15 頁。

<sup>6</sup> これは、収支簿記の形態に類似している。収支簿記は、すべての取引について現金収支とする計算構造であり、したがって、主要帳簿は現金出納帳や総勘定元帳などに限定される。なお、現金取引を主とする企業以外は不便であることから、現在はほとんど使われていない（神戸大学会計学研究室編 [2003] 「収支簿記」の項、662 頁）。

<sup>7</sup> 従来の企業会計において、損益計算指向的会計観が、通説的会計観としてわが国を含む資本主義各国の会計制度・会計実務を指導してきた（藤井 [1997]、35 - 36 頁）。

<sup>8</sup> 例外的に、金銭債権・債務が生じる場合は、後に決済のため別の簿記が発生する。

<sup>9</sup> もちろん現実には、役所における文書発行サービス、福祉サービス、教育サービスなど対価の支払が生じるサービスも一部に存在する。しかし基本的に、行政サービスは住民によって支払われた税を財源とする、不特定者への公共サービスが前提である。したがってここでは、立論に対する考察を簡潔にするするために、対価性サービスを捨象する。

<sup>10</sup> A.C.Littleton によれば、経済生活にとって授受は基礎的なものであり、授受を関連付けることは会計の基礎的目標である。そして「発生主義会計 (accrual technique) は、あたかも原価が努力 (effort) を表わし、収益が成果 (results) を表わすかのように、原価と収益の関連付けが精緻化 (refinement) されている」としている (A.C.Littleton[1936],p.13)。

<sup>11</sup> 隅田 [2001]、172 頁。

<sup>12</sup> 地方自治法では、会計年度末 (3 月 31 日) までに権利・義務の確定した債権・債務の未収分・未払分を未収金・未払金として次年度に繰越し経理することは認められず、翌年度の 4 月 1 日から 5 月 31 日までの 2 ヶ月を出納整理期間とし、この間の収納・支払は当該年度の収入・支出とする (隅田 [2001]、52 - 53 頁)。

<sup>13</sup> GASB[1987], par. 56.

<sup>14</sup> GASB[1987], par. 61.

<sup>15</sup> GASB[1987], par. 60. 例えば、地方債の償還期間が、当該地方債によって購入した資産の耐用年数より長期に渡ってはならないことが挙げられている (GASB[1987], par. 85)。

<sup>16</sup> 陳 [2003]、207 頁。

<sup>17</sup> 固定資産価額は、企業会計では未償却原価であるが、地方自治法会計では減価償却を実施しないため、かりに売却損益を計算するとすれば、取得原価をそのまま用いるか、もしくは時価評価をしなければならないであろう。

<sup>18</sup> 総務省 [2001]、1 頁。

<sup>19</sup> 総務省 [2006]、第二章および第三章参照。

<sup>20</sup> 企業会計の帳簿組織については武田 [2004]、IV 帳簿組織を参照。

<sup>21</sup> 昭和 52 年に導入された公益法人会計は、組織運営における予算遵守の査定が第一の目的であり収支計算が要請され、一取引二仕訳という特殊な仕訳が実施された。

<sup>22</sup> 柴 [2005]、123 頁参照。

<sup>23</sup> 地方自治体を含む非営利組織では「コストを発生時点で認識するという目的を与えた

瞬間に、複式簿記は発生主義によるコスト情報を生産しうようになる。」(柴 [2005]、124 頁)。

## 参考文献

- A.C.Littleton[1936] “Contrasting Theories of Profit,” *The Accounting Review*, Vol.11 No.1.
- GASB [1987] , *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board.
- 神戸大学会計学研究室編 [2003] 『会計学辞典 (第五版)』同文館。
- 柴健次 [2005] 「公会計における正味資産勘定に関する簿記的考察」『横浜経営研究』第 26 巻第 1 号。
- 隅田一豊 [2001] 『自治体行政改革のための公会計入門』ぎょうせい。
- 総務省[2001]「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」。
- 総務省 [2006] 「新地方公会計制度研究会報告書」。
- 武田隆二 [2004] 『簿記一般教程 (第 6 版)』中央経済社。
- 陳琦 [2003] 「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐる」『会計検査研究』27 号。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論』森山書店。